INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL: IMUNIDADE IMPOSITIVA

SERGIO DE ANDRÉA FERREIRA
Professor Titular no Rio de Janeiro. Advogado. Consultor Jurídico. Desembargador Federal aposentado. Ex-membro do Ministério Público Estadual. Da Academia Brasileira de Letras Jurídicas e do Instituto dos Advogados Brasileiros.

1. A imunidade como face do limite ao poder de tributar - 1.1 Aspectos Gerais - 1.2 O conceito de instituição - 1.3. Instituições de educação - 1.4. Instituições de assistência social - 1.5. Patrimônio, rendas e serviços - 1.6 Instituições sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei

1. A IMUNIDADE COMO FACE DO LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR

A - Aspectos Gerais

1. Estatui o **art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal de 1988** que, dentre as **limitações do poder de tributar**, se insere a **vedação**, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de **instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das** *"instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei"*.

A vedação é instituto de **Direito Constitucional,** não se confundindo com a proibição.

Esta última é tradução do **dever de abstenção**, enquanto a primeira consiste na inexistência de um **poder jurígeno** em relação a determinado objeto.

Daí, ser correta a caracterização da **vedação** como **límite ao poder do tributar,** ou seja, um corte no respectivo conteúdo, uma não-inclusão no mesmo, e não apenas, **limitação** ao respectivo **exercício.**

Por isto, o **artigo 150 da CF** identifica este límite como uma das **garantias constitucionalmente asseguradas ao contribuínte: garantia**, sob a modalidade, exatamente, de vedação ao legislador, que, pelo princípio da reserva legal é que institui impostos: garantia, portanto, da intagibilidade do objeto subtraído ao âmbito do **poder impositivo.**

Vedação, repetimos, dirigida ao **legislador**, eis que se refere à impossibilidade jurídica de **instituir** imposto; e não, **exigir (art. 150, I)** ou de **cobrar (inciso III)**.

Como ensina PONTES DE MIRANDA (**Comentários à Constituição de 1967**, São Paulo, RT, 1967, II: 392), *"a **regra jurídica de imunidade** é regra jurídica no plano das regras jurídicas de competência dos poderes públicos - obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo, que cria impostos, qualquer competência para o pôr, **na espécie**."*

3. A **imunidade impositiva** em tela deixa de fora do **conteúdo** do **poder governamental de tributar** o *"patrimônio, renda ou serviços"*, que sejam *"relacionados com as finali-*

dades essenciais" (art. 150, § 4º) das *"instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos"*, e isto, *"atendidos os requisitos da lei."*

Trata-se de imunidade dita subjetiva, pois que leva em conta a qualidade daquele que seria o sujeito passivo da obrigação tributária, não fora a vedação.

Repita-se a lição de PONTES (*ib*), segundo a qual, na **imunidade**, *"há qualidade de pessoa, ou do bem, que se erige* ***versus*** *Estado."*

B - O conceito de instituição

1. Sociologicamente, **instituição** é "um sistema de conceitos, costumes, tradições, crenças, normas, associações e órgãos reguladores da vida social, para satisfação das necessidades humanas"; já no campo do Direito, em um sentido amplo, "é a organização ou função social, encarregada do atendimento de interesses coletivos nela representados" (AFONSO ARINOS DE MELO FRANCO, **Curso de Direito Constitucional Brasileiro**, vol. I, 1958, p. 10/11).

1.2. A CF de 1988 empregou o termo **instituição** no sentido de **entidade**.

1.2.1. Com efeito, emprega o vocábulo em tela em trinta e um dispositivos referentes a diferentes matérias, evidenciando que o uso do substantivo em tela se deu, também no caso específico da regra relativa à imunidade, com aquele significado. De outra forma não se poderia conciliar características outras que alguns pretendem embutir no conceito de instituição, com as **instituições financeiras**, a que alude o art. 192 da Constituição.

Tanto o sentido do termo **instituições** corresponde ao de **entidade** em geral, que JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, dentre outros ilustres publicistas, ao analisar o dispositivo constitucional em foco, observa que "a Constituição de 1946, art. 31, V, também declarava imunes essas **entidades**" (**Comentários à Constituição**, Forense, Rio, 1992, VII: 3.560).

Pode citar-se, ainda, IVES GANDRA MARTINS, que, cuidando da imunidade, alude a "**entidades** de assistência social" (**Comentários à Constituição**, Saraiva, São Paulo, 1990, vol. 06, Tomo I, p. 183).

1.2.2. Mas não se precisa sair do texto constitucional, e nem mesmo do âmbito do art. 150, para chegar-se a esta conclusão: o § 4º deste, quando se reporta à vedação da alínea *c* do inciso VI do art. 150 emprega a cláusula "finalidades essenciais das **entidades**" nela mencionadas.

C - Instituições de educação

1. Constitucionalmente, **educação** é conceito tomado em sentido largo.

1.1. Pelo enunciado do art. 205 da Carta Política Nacional, primeiro dos dispositivos específicos sobre a matéria, a que é dedicada toda a Seção I do Capítulo III do Título VIII (**Da Ordem Social**), a educação é dever do Estado - que, assim, tem a obrigação de prestá-la - mas será promovida com a colaboração da sociedade, consoante, destarte, regime compartilhado.

1.2. Nos arts. 206, 207, 210 e 214, a CF engloba, no **educar**, o **ensino**, inclusive o religioso, a **pesquisa**, a **extensão**, a **divulgação do pensamento**, da **arte**, do **saber** e da **cultura**, a **promoção humanística, científica** e **tecnológica** do País e a **formação para o trabalho**.

1.3. A **Lei nº 9.394, de 20.12.96**, que estabeleceu as diretrizes e bases da **educação nacional**, também expressa a amplitude do conceito.

Com efeito, em seu art. 1°, explicita:

"Art. 1°. A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais."

1.4. Trata o diploma normativo da **educação escolar**, que se desenvolve, predominantemente, por meio do **ensino**, em **instituições** próprias (art. 1°, § 1°) e que compreende a **educação básica (infantil, fundamental e média)** e a **educação superior** (art. 21).

Há o **ensino público** e o **ensino particular**, sendo esse livre à iniciativa privada (arts. 206, III, IV e VI, da CF).

Por isso, as **instituições de ensino** dividem-se em **públicas** (mantidas e administradas pelo Poder Público) e **privadas** (mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado): art. 19.

As **instituições privadas de ensino** distribuem-se entre as **comunitárias**, as **confessionais**, as **filantrópicas** e as demais, designadas como **particulares em sentido estrito** (art. 20).

As **comunitárias** são as que, instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas de professores e alunos, incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade (inciso II).

1.5. Verifica-se, portanto, que **instituição de educação** é conceito muito mais amplo do que **escola**, pois que **educação** é mais do que **ensino**.

Há, ademais, os **cursos livres**, que não conferem **habilitação**.

ALIOMAR BALEEIRO (op. cit., p. 187) preleciona: *"Instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita a cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências."*

D - Instituições de assistência social

1. Pode dizer-se que, assim como as origens da **previdência social** radicam-se na poupança individual ou familiar (autoproteção), nos seguros privados e no mutualismo (heteroproteção), as da **assistência social** estão na **caridade**, na **benemerência**, na **filantropia**, que continuaram a existir, mas a que se somaram outras espécies de **ações assistenciais privadas e públicas**.

1.1. Ademais, a **Assistência Oficial** é cognata com a **Previdência Oficial** - que é a chamada **Previdência Social** -, complementando-a, na medida em que atende, dentro do moderno conceito de **Seguridade Social**, às **necessidades básicas, vitais** daqueles que não são beneficiários da segunda; ou a determinados segmentos sociais considerados hipossuficientes.

2. Uma das manifestações é a **Assistência Social** como parte da **Seguridade Social**, que tem também origens remotas. É que, em 1601, foi promulgada, na Inglaterra, a denominada **Lei dos Pobres**, primeira forma de disciplina jurídica da prestação de auxílio a pessoas comprovadamente necessitadas. Foi, conforme já se disse, a **oficialização da caridade**, o que, conforme acentua RUSSOMANO (**Curso de Previdência Social**, Rio, Forense, p. 06) revestiu-se de excepcional importância: "Colocou-se o Estado na posição de órgão prestador de assistência àqueles que - por idade, saúde e deficiência congênita ou adquirida - não tenham meios de garantir sua própria subsistência".

É a **Assistência Oficial e Pública**, no sentido de ser institucionalizada por políticas

governamentais, coordenada e fiscalizada por órgãos administrativos, em regime com forte incidência do Direito Público.

2.1. Conforme se verifica pelo texto do art. 203 da CF o pressuposto da **Assistência Oficial, Pública** é a **necessidade**: *"A assistência social será prestada a quem dela necessitar."* Ademais, caracteriza-se por ser **não-contributiva**: *"... independentemente de contribuição à seguridade social ..."*

2.2. FEIJÓ COIMBRA (**Direito Previdenciário Brasileiro**, Ed. Trabalhistas, 7ª ed., 1997, p. 58) realça, com precisão esses aspectos: *"No campo assistencial, procurou-se ampliar a faixa protetora do necessitado, ainda não protegido pelas prestações da Previdência Social. Para as prestações assistenciais, há o limite natural de concessão, que é o da carência de recursos, verificada no interessado. Assim ocorre nas prestações em moeda, deferidas aos deficientes físicos e aos idosos, como adiante veremos. Condição da prestação é a inexistência, para o postulante, de outra fonte de recursos, com o qual possa atender suas necessidades. A Seguridade Social, assim se completa, atendendo, pela Assistência, aos que não o são pela Previdência. As palavras de PAUL DURAND: 'Du fait même et dans la mesure où elle tend à libérer l'homme des contraintes que fait peser sur lui la necéssité, la securité sociale étend à l'avénement d'une liberté réelle et non plus seulement formelle, elle apparait comme la condition d'une véritable démocratie', convencem que é de necessidade que se cogita e de que, para prestações custeadas pela sociedade inteira, só se pode encontrar justificativa na concessão delas aos realmente carentes."*

2.3. Por isso, com a implantação dos benefícios assistenciais de prestação continuada e de auxílio por natalidade ou morte (Lei nº 8.742/93, arts. 20 e 22), extinguiram-se a renda mensal vitalícia, o auxílio-natalidade e o auxílio-funeral, anteriormente existentes no âmbito da Previdência Social (art. 40, e parágrafo único).

2.4. A **seguridade social** é uma evolução da **previdência social**, nada mais sendo do que a extensão das prestações à generalidade da população, com acréscimo dos riscos cobertos, e melhoria das condições de concessão dos benefícios e serviços.

A propósito, MOZART VICTOR RUSSOMANO (**Curso de Previdência Social**, 2ª ed., p. 13) assim resume a evolução da **previdência social**: *"Assim como, no passado, se transitou, historicamente, dos regimes **privados** das associações mutualistas e dos seguros facultativos para o regime dos **seguros sociais obrigatórios**, agora, na nossa época, a Previdência Social cede lugar à Seguridade Social, dilata seus horizontes além de seus primeiros e tradicionais limites, transformando-se, ao encontrar, onde chegou, novas luzes e conceitos novos."*

2.5. Com efeito, a **assistência social**, integra a **seguridade social**, e é um complemento da **previdência social**, na medida em que essa tem caráter contributivo, e seus benefícios são contraprestações da contribuição individual do segurado, enquanto a primeira pressupõe a carência de recursos do destinatário para atender às suas necessidades individuais, sendo custeada pela sociedade interior, e seus objetivos estão elencados no art. 203 da CF.

Como parte da **seguridade social**, o Poder Público é que a organiza e a institucionaliza, com base, dentre outros princípios, no da "universalidade da cobertura e do atendimento" (CF, art. 194, parágrafo único, I).

2.5.1. A **Lei nº 8.213, de 24.07.91**, ao cuidar da **Assistência Social** componente da **seguridade social**, bem traduz este caráter específico da mesma, ao aludir, no art. 4º, à **assistência social** como "política social que provê o atendimento das necessidades básicas", traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social".

E o respectivo parágrafo único trata da organização da **Assistência Social** (com iniciais maiúsculas), inclusive sob a diretriz da "descentralização político-administrativa".

Juntamente com a **Previdência Social** e a **Saúde**, é a **Assistência Social** organizada no **Sistema Nacional de Seguridade Social**, cujas diretrizes gerais e políticas de integração entre as citadas áreas são estabelecidas pelo **Conselho Nacional de Seguridade Social** (arts. 5º e seguintes).

2.5.2. Acentue-se que há o **financiamento da seguridade social** "por toda a sociedade", mediante recursos orçamentários públicos e contribuições sociais específicas (art. 195, e § 4º). Ademais, nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total (CF, art. 195, § 5º).

Outrossim, os recursos e dispêndios da **seguridade social** fazem parte da **lei orçamentária anual**, compondo o **orçamento da seguridade social** (CF, arts. 165, § 5º, e 195, § 1º), sendo que a respectiva proposta é elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, "tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos" (CF, art. 195, § 2º).

2.5.3. A **Lei nº 8.742, de 07.12.93**, que dispõe sobre a organização da **Assistência Social**, repetindo os objetivos constitucionalmente estabelecidos, declara que essa Assistência é "dever do Estado", realizando-se de forma integrada às políticas setoriais (arts. 1º e 2º).

Segundo a Lei, é a Assistência Social uma "Política de Seguridade Social não contributiva" (art. 1º).

Não prescinde ela, ao lado das "ações de iniciativa pública", daquelas "da sociedade" (art. 1º), atuando essa, inclusive, através de **entidades e organizações de assistência social**, que são "aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos" (art. 3º). É que pretende a Lei revestir-se o Sistema de Assistência Social de caráter "descentralizado e participativo", tudo sob a supervisão do Ministério da Previdência e Assistência Social, que é a instância coordenadora da Política Nacional da Assistência Social.

Essas entidades é que dependem de prévia inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social ou do DF (art. 9º), a que cabe a correspondente fiscalização (§ 2º).

Com efeito, há toda uma organização estrutural e de gestão, sob a forma de Sistema, existindo um órgão da Administração Pública Federal responsável pela coordenação da Política Nacional de Assistência Social, aprovada pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, colegiado de deliberação superior, vinculado àquele Ministério, e a que compete, outrossim, normatizar as ações e regular a prestação de serviços de Assistência Social, de natureza pública e privada (arts. 16 a 19).

Cabe, ainda, ao CNAS "conceder atestado de registro", bem como "certificado de fins filantrópicos" às entidades privadas prestadoras de serviços e assessoramento de assistência social "inscritas no Conselho Municipal ou do DF, fixando, outrossim, as normas para a concessão" (art. 9º, § 3º, e 18, III e IV).

Como instâncias deliberativas, além do CNAS e dos Conselhos Municipais e do DF, existem os Conselhos Estaduais de Assistência Social (art. 16), distribuindo-se as competências nas três esferas de governo, de forma articulada (art. 11), cabendo a cada uma a fixação das respectivas Políticas de Assistência Social (art. 8º) e atribuições discriminadas pela Lei (arts. 12 a 15).

2.6. É essa a **Assistência Social** voltada para "o atendimento às necessidades básicas", "ao enfrentamento à pobreza, à garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições

sociais e à universalização dos direitos sociais", essa última, "a fim de tornar o destinatário da ação assistencial alcançável pelas demais políticas públicas" (arts. 1º e 2º, parágrafo único).

Há a "primazia da responsabilidade do Estado na condução da política de assistência social em cada esfera de Governo" (art. 5º, III).

Os benefícios, serviços, programas e projetos de assistência social englobam o benefício de prestação continuada (garantia de um salário mínimo mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso com 70 anos ou mais, e que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção e nem de tê-la provida por sua família); os benefícios eventuais, que visam ao pagamento de auxílio por natalidade ou morte às famílias cuja renda mensal *per capita* seja inferior a ¼ (um quarto) do salário mínimo; os serviços assistenciais, que objetivam a melhoria de vida da população voltados para as necessidades básicas, dentro dos objetivos antes assinalados, com prioridade para a infância de risco, pessoal e social, os programas voltados ao idoso, e à integração da pessoa portadora de deficiência; e os projetos de enfrentamento da pobreza.

A concessão e manutenção do benefício de prestação continuada são de responsabilidade da União (art. 12, I); o pagamento dos auxílios natalidade e funeral cabe ao DF e aos Municípios (arts. 14, II, e 15, II), o mesmo ocorrendo com a execução dos projetos de enfrentamento da pobreza, incluindo a parceria com organizações da sociedade civil, e os já citados serviços assistenciais do art. 23 e as ações assistenciais de caráter de emergência (arts. 14, III a V, e 15, III a V).

Observe-se que, em se tratando de assistência a menores, incide o disposto no art. 227 da CF e na Lei nº 8.069, de 13.07.90.

3. A **Assistência Social** tem, no entanto, âmbito muito mais amplo, não se confinando à **Assistência Oficial, Pública**, nem em termos de **agente**, nem de **objeto**.

3.1.A CF de 1988 alude a várias formas de **assistência**. Citemos, dentre outras: (1) art. 5º, LXIII: "assistência da família e de advogado ao preso"; (2) art. 5º, LXXIV: "assistência jurídica integral e gratuita"; (3) art. 6º, *caput*: "assistência aos desamparados"; (4) art. 6º, XXV: "assistência gratuita aos filhos e dependentes dos trabalhadores urbanos e rurais, desde o nascimento até seis anos de idade em creches e pré-escolas"; (5) art. 23, II: "saúde e assistência pública"; (6) art. 24, XIII: "assistência jurídica";

(7) art. 150, VI, *c*: "instituições de assistência social"; (8) arts. 194; 195, §§ 2º e 7º; 203 e 204: "assistência social como integrante da seguridade social; (9) art. 208, VII: "assistência à saúde do educando"; (10) art. 211, § 1º: "assistência federal, técnica e financeira, dos Estados, Municípios e DF, em matéria de ensino"; (11) art. 226, § 8º: "assistência, do Estado, à família"; (12) art. 227, § 1º: "assistência integral, pelo Estado, à saúde da criança e do adolescente"; (13) art. 227, § 3º, VI: "estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado"; (14) art. 227, § 5º: "assistência, pelo Poder Público, das adoções"; (15) art. 245: "assistência, pelo Poder Público, aos herdeiros e dependentes carentes de pessoas vitimadas por crime doloso"; (16) ADCT, art. 53: "assistência médica, hospitalar e educacional gratuita aos ex-combatentes, extensiva aos dependentes".

3.2. A **assistência** é atividade típica do **Direito Social**, ramificação jurídica básica, que se coloca ao lado do **Direito Público** e **Social**, e que parte do pressuposto de que as pessoas, os grupos, as classes, os diversos segmentos da sociedade são desiguais - por natureza, por sorte, por diferentes outros fatores - e, por isso, há que buscar, senão a **equalização**, a **erradicação das desigualdades sociais e regionais**, pelo menos a **redução**.

3.3. Toda **assistência** é, portanto, neste quadro, **social**, de **Direito Social**, e assume as

mais variadas formas, podendo ser prestada pelos Poderes Públicos ou pelos particulares, já agora sob modalidade das mais nobres da **livre iniciativa**, eleita, pela CF, como **valor social** (art. 1°, IV), inserindo-se, com perfeição, no conjunto dos demais **fundamentos** e **objetivos fundamentais** do **Estado Democrático de Direito**: a **cidadania**, a **dignidade da pessoa humana**, a **construção de uma sociedade livre, justa e solidária**, sem **discriminações**, e visando à realização do **desenvolvimento nacional** (CF, arts. 1°, II e III; e 3°, I, II e IV).

3.4. Trata-se da satisfação das **necessidades sociais, coletivas, comunitárias, difusas**: as necessidades de cada indivíduo, enquanto integrante de um **grupo social**; e deste, como **coletividade**.

Quando atendidas pelo Governo, a atuação poderá estar regida pelo Direito Público ou por este e pelo Direito Social; e o organismo exercente da atividade pode ser de um desses ramos jurídicos (autarquia ou uma organização social autônoma paradministrativa) ou de direito privado (uma fundação, um concessionário).

Se desenvolvida a atuação pelo particular, estará ela submetida ao Direito Social, sendo veiculada por entidade de Direito Privado (associação, sociedade, fundação).

3.5. Na satisfação dessas **necessidades**, temos, genericamente, os **serviços públicos**, se prestados, direta ou indiretamente, pelo Estado, sob o regime de Direito Público; e os **serviços sociais**, quando desenvolvidos segundo o regime de **Direito Social**.

Naqueles, os utentes são chamados de **usuários** ou **consumidores**; nos últimos, vamos encontrar os **beneficiários** ou **destinatários**, figura fundamental nas **fundações**.

3.6. A **assistência social** pode ter por objeto as **necessidades sociais** das mais diferentes ordens: cultural, científica, artística, desportiva, de saúde etc.

Pode concluir-se que a locução **assistência social** encerra um sentido compreensivo, abrangente de todas essas modalidades.

Não se confina este significado amplo com o sentido específico de **assistência social**, como parte da **seguridade social**, nos termos do art. 194 da CF.

E - Patrimônio, rendas e serviços

1. Todo **patrimônio** é, juridicamente, uma **universalidade** (art. 57 do Código Civil).

Existe o **patrimônio pessoal** - que PONTES DE MIRANDA compara à **sombra** de cada pessoa -, o **patrimônio individual**, constituído dos **direitos sobre bens econômicos**, bens com **valor** pecuniariamente mensurável.

1.1. Conjugando-se as regras constitucionais sobre o **Sistema Tributário Nacional** e o respectivo **Código**, no Capítulo III do Título III do Livro Primeiro, conclui-se que são **impostos sobre o patrimônio**: *"a) impostos sobre transmissão de bens e direitos; b) imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana; c) imposto sobre a propriedade territorial rural; d) impostos sobre propriedade de veículos automotivos; e) imposto sobre grandes fortunas."*

1.2. Não se restrinja a noção de **patrimônio** à de **propriedade** no sentido de **domínio**, de direito real máximo (arts. 485, *in fine*, e 524 do Código Civil).

É que, ao contrário, quando a CF assegura a garantia da **propriedade**, nos arts. 5°, XXII e LIV; 150, IV; e 170, II; o faz em **sentido amplo**, abrangendo os **direitos de propriedade**, isto é, todos os **direitos de conteúdo econômico**, cujo objeto tenha **valor pecuniário** (**valor de uso** e **valor de troca**).

Neste significado abrangente é que deve ser tomado o termo **patrimônio**, como conjunto de **direitos de valor econômico**, incluindo a **propriedade** e os demais **direitos reais**,

a **posse**, os **direitos obrigacionais**; os **direitos a prestações pecuniárias** com base no direito sucessório, no direito administrativo etc.

Destarte, em seu sentido compreensivo, **direitos de propriedade** e **direitos patrimoniais** são expressões equivalentes; e, como **conjuntos**, como **universalidades**, são **propriedade** *lato sensu* e **patrimônio** termos equivalentes.

1.3. Lembremos que o **patrimônio** é constituído de **direitos**: assim, por exemplo, não é o imóvel que integra o **patrimônio** de A, mas seu **direito de propriedade** sobre o mesmo.

1.4. Acrescentemos que, ao lado do **patrimônio econômico**, existem outros, cujos integrantes são direitos cujo **valor** é de diferente natureza, como os vários **patrimônios sociais**; dentre eles o **cultural**, em que o **valor** é o histórico, o artístico, o arqueológico, o paleontológico, o ecológico, o científico, o tecnológico, o turístico, o estético (CF, arts. 216 e incisos; Lei nº 7.347, de 24.07.85, art. 1º, I e III).

1.5. Ademais, nesta amplitude maior, não apenas **direitos** integram o **patrimônio**, mas igualmente **interesses**, os chamados **interesses legítimos**, protegidos pelo Direito, a abarcar, não apenas, portanto, os de natureza **individual**, como também os de índole **transindividual**, difusa, coletiva (Lei nº 7.347/85, art. 1º, IV; Lei nº 8.078, de 11.09.90, art. 81, I a III).

1.6. A CF de 1946, no art. 31, V, *b*, falava de **bens**, termo substituído por **patrimônio**, na Carta de 67/69 (respectivamente, arts. 20, III, *a*; e 19, III, *a*).

Os **bens** são objeto de **direitos** e **interesses legítimos**, e eles é que contêm o **valor** (econômico ou de outra natureza) que dá **unidade**, que confere **identidade** a um **patrimônio**.

Sabemos que nem todo **bem** é **coisa**, havendo os de várias **naturezas** e **conteúdo**.

2. O conceito de **rendas** abrange a **renda**, que é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos: CTN, art. 43, I; e os **proventos de qualquer natureza**, eis que são eles "os acréscimos patrimoniais" não compreendidos na noção anterior (art. 43, II), o que, de qualquer modo, está ligado ao conteúdo do **patrimônio**, também **imune**, como se sabe.

2.1. Sustentava, com propriedade, ALIOMAR BALEEIRO (**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio, Forense, 2ª ed., 1960, p. 123/124), no regime da CF de 1946, que **rendas** são quaisquer ingressos, dentro da cláusula genérica que aquela Carta empregava com relação à **imunidade recíproca**: "quaisquer outras rendas que possam advir de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços" (art. 30, III).

2.2. Nesta linha, nenhum imposto que acarrete o desfalque da **renda**, da **receita**, do **ingresso**, sejam **preços, juros, ágios, lucros, dividendos, prêmios**, poderá ser, no particular, instituído, o que envolve o imposto sobre **renda e proventos de qualquer natureza**, como aquele sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (CF, art. 153, V).

3. A cláusula, que figura no § 4º do art. 150 da CF, **relacionada com as finalidades essenciais da entidade** refere-se aos **serviços**.

3.1. Quanto a **serviços relacionados com suas finalidades essenciais**, cabe lembrar que todo o **patrimônio** da **fundação privada** está comprometido com as **finalidades essenciais** da entidade.

Mais uma vez, afirmamos que a **fundação do Código Civil** é a **fundação-patrimônio**, por ser uma **universalidade de direitos com valor econômico** - e respectivos **objetos**, isto é, os **bens** - afetados a determinados **fins**, estabelecidos pelo instituidor, no ato de criação da entidade.

A administração da fundação consiste na gestão deste patrimônio, com um só objetivo: a consecução de finalidades fundacionais.

A utilização de qualquer recurso, da fundação, em finalidade que não seja institucional

- com as características antes analisadas - caracteriza **ilicitude administrativa**, como forma de **desvio de poder**.

3.2. Ao dispor sobre **imunidades tributárias**, a Constituição Federal utiliza cláusulas diversas, em seus diferentes dispositivos.

Assim, no que tange à **imunidade** das **autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público**, o art. 150, § 2º, diz que ela diz respeito "ao patrimônio, à renda e aos serviços, **vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes**".

Já o § 3º seguinte estatui que, na chamada **imunidade recíproca da União, Estados, Distrito Federal** e **Municípios** (art. 150, VI, *a*), e a das **autarquias e fundações públicas** a vedação impositiva não abrange o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços de tarifas pelo usuário.

3.3. Ora, o corte no conteúdo do poder governamental de tributar, quanto a **templos de qualquer culto, partidos políticos** e suas **fundações, entidades sindicais de trabalhadores**, e **instituições de educação e de assistência social**, além daquela de natureza **subjetiva**, referente à própria entidade, qual seja a de não serem as mesmas de **fins lucrativos**, a única condicionante ligada ao seus **serviços**, é que sejam eles "relacionados com as finalidades essenciais das entidades" referidas.

3.4. Considere-se que "relacionados" é mais amplo e flexível do que "vinculados".

No Dicionário Aurélio, lê-se que **vinculado** é "fortemente ligado ou preso", envolvendo um conjunto interseção de elementos de comprometimento finalístico.

Relacionado traduz várias formas de aproximação entre dois objetos, podendo corresponder a relação de causa e efeito, de analogia, de correspondência, de sucessão, de coexistência etc.

3.5. A dicção da CF, no § 4º do art. 150 não repete o § 2º do art. 14 do CTN, que fala de **serviços diretamente relacionados**, o que é altamente significativo.

3.6. Ao excluir os **serviços** das entidades em pauta a CF tornou-as imunes do **imposto estadual sobre prestações de serviços** de transporte e interestadual e intermunicipal e comunicação (art. 155, II), subsumido no **ICMS**; e do **imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza**, definidos em lei complementar (art. 156, III).

3.7. Mas o termo **serviços** está tomado, no texto imunizante, em **sentido largo**, mesmo porque já era usado na Carta de 1946 (art. 31, V, *b*), que não previa o **imposto sobre serviços**, mas o de **indústrias e profissões**, de **licença** e sobre **decisões públicas** (art. 26, I a IV).

3.8. O conceito de **serviços**, como **fato gerador**, já é, tributariamente, amplo, pois que eles são **prestados** pela **atividade** ou pela **colocação de coisas à disposição** de outros, como na **locação de bens, estacionamento de veículos**.

3.9. Há, de qualquer modo, hipóteses de conjunto interseção com o ICMS, na parte de **operações com circulação de mercadorias**, como no **fornecimento de alimentação**, incluído na diária de hospedagem (nº 99 da **Lista de Serviços** anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31.12.68).

3.10. Outrossim, a atividade da **instituição de educação** ou de **assistência social** pode corresponder ao fornecimento de material escolar; de livros e periódicos; de refeições a necessitados.

3.11. ALIOMAR BALEEIRO (**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio, Forense, 2ª ed., 124 e 184), ao estender os elementos básicos da noção do **serviço público** aos **serviços** das **instituições de educação** e de **assistência social**, dá ênfase ao aspecto do **serviço** enquanto **organização de pessoal e de material**, para **desempenho de**

funções e **atribuições** de sua competência, "enfim de todos os meios de **operação**", sob as várias modalidades para realização dos fins que, expressa ou implicitamente, são cometidos à entidade, independentemente do objeto da atividade.

Essa ênfase, posta no aspecto **organizacional, estrutural, subjetivo**, portanto, atende à índole da própria **imunidade**, também **subjetiva**.

3.12. Nesta linha, também os impostos sobre a **produção** e a **circulação** (imposto sobre produtos industrializados - CF, art. 153, IV; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - art. 153, V; sobre operações relativas à circulação de mercadorias - art. 155, II).

4. Encerrando este tópico, concluímos que não nos parece que, ao tratar da **imunidade** em pauta, a CF, aludindo a "instituir impostos sobre patrimônio, rendas e serviços", tivesse querido caracterizar, tão-só, o **fato gerador**, a **situação jurídica**, o **assento** ou a **base de cálculo do imposto**, mas busca proteger o **patrimônio** e **rendas** contra desfalques em decorrência da imposição; e os **serviços**, além disso, também sua oneração para a fundação ou para seus destinatários.

5. Neste passo, é imprescindível acentuar-se *a ratio* da **imunidade impositiva**, *in casu*.

5.1. Segundo o entendimento dominante, o fundamento básico que justifica a outorga de **imunidade** tributária às **entidades de educação e assistência social** está em que as mesmas prestam **serviços de interesse público**, sem fins lucrativos, destinando, assim, a integralidade de seu patrimônio e rendas a essas atividades, pelo que já seriam, de fato, contribuintes de impostos *in natura* e *in labore*, na proporção de cem por cento.

5.2. Daí, haver divergências quanto à prevalência da **imunidade**, em se tratando de **impostos indiretos**, seja quando, com relação a eles, a **instituição** é **contribuinte de direito** ou **de fato**.

No particular, a melhor colocação da questão é a de que, em se tratando de **impostos sobre patrimônio, rendas** e **serviços**, as **entidades educacionais** estão **imunes**, quer sejam contribuintes *de jure* ou *de facto*.

1.6 INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS, ATENDIDOS OS REQUISITOS DA LEI

1. A primeira observação que se pode fazer, nesta mesma linha comparativa do teor do § 4º do art. 150 da CF com o dos §§ 2º e 3º, é que, ao contrário do que ocorre com o texto do último, não há, no que toca àquele primeiro, as restrições quanto à exploração de atividade econômica sob regime privado, ou serviços em que haja contraprestação, inclusive sob a forma de pagamento de preços.

É, indubitavelmente, dado básico no exercício da interpretação sistemática da matéria em tela.

2. É interessante, outrossim, anotar que a CF de 1946 (art. 31, V, *b*) exigia, tão-somente, que as rendas das instituições em tela fossem aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.

A **Lei nº 3.193, de 04.07.57**, editada no regime de 46, limitava-se a repetir o requisito constitucional (art. 1º).

A **Emenda Constitucional nº 18, de 1º.12.65**, que revolucionou o **sistema tributário nacional**, e a Carta de 67/69 deixavam à legislação infraconstitucional a fixação dos requisitos a serem observados pelas entidades, para serem imunes (arts. 20, III, *c*; e 19, III, *c*, respectivamente).

Já o CTN, que é a **Lei nº 5.172, de 25.10.66**, com ulterior força de **lei complementar**, estabeleceu, em seu art. 14, os seguintes requisitos: *"I - não distribuírem qualquer parcela*

de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão."

A Constituição de 1988 prestigiou o requisito de ser a instituição **sem fins lucrativos** e atenda aos **requisitos da lei**: art. 150, § 4º.

3. Adotando-se classificação norte-americana, podemos afirmar que existem dois tipos de **entidades não-lucrativas**: as instituições *non profit* e aquelas que são *not for profit*.

As primeiras são as que nada cobram pelo que fornecem, sejam serviços ou mercadorias.

Nas outras os serviços são remunerados, seja a preço de mercado, seja por valores menores.

A característica comum é a gratuidade das funções de seus administradores estatutários e a não-distribuição de lucros ou participações.

Assim, uma entidade *not for profit* não visa a resultados econômico-financeiros positivos em benefício de membros ou gestores, embora cobre pelo que oferecem, eis que o objetivo é reaplicar a receita na manutenção de seus serviços, na preservação de aumento de seu patrimônio e recursos.

3.1. Podemos afirmar que, em nosso regime jurídico, o conceito de entidade **sem fins lucrativos** abrange ambas as categorias.

O próprio CTN, no art. 14, I, como não poderia deixar de ser, admite um resultado econômico-financeiro positivo: o que está proibido é a **participação** neste resultado e a **distribuição** de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de **lucro**.

A **Lei das Sociedades por Ações** (Lei nº 6.404, de 15.12.76), em seus arts. 189 e seguintes, trata do **resultado do exercício**; das **participações**, dos **dividendos**.

O **lucro líqüido** é o resultado do exercício, depois de deduzidos os prejuízos acumulados, as provisões e participações.

Tem ele **destinações** específicas: constituições de reservas e a distribuição de **dividendos**.

A **função** ou **comprometimento finalístico** é que faz diferir o **lucro empresarial**, do **resultado econômico positivo das entidades não-empresariais**, eis que o segundo não pode servir para participações ou distribuição de dividendos, mas, tão-somente, para aumento do patrimônio.

3.2. Fica claro, portanto, que ser **sem fins lucrativos** significa não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado.

Verifica-se, pois, que o requisito contido no inciso I do art. 14 do CTN é o que traduz a exigência prescrita pelo art. 150, IV, *c*, da CF, o que é compreensível, eis que a Carta de 67/69, em seu art. 2º, IV, *c*, remetia todos os pressupostos para a infraconstitucionalidade.

4. O elenco dos requisitos do art. 14 é *numerus clausus* e, assim, coincidindo o primeiro deles com o que tem assento constitucional, restam, apenas, os dois outros, para a configuração do suporte fático do direito à imunidade, que, na lição de PONTES (**Comentários à Const. de 1967** cit., II: 397), "é direito do *status negatious*, como o são os direitos de liberdade". E completa: "a pretensão é à imunidade, pretensão, portanto, à liberdade, à incolumidade, em frente à imposição fiscal". Trata-se de **direito absoluto** concernente a impostos.

5. Outras exigências não são pertinentes, nem por leis ordinárias federais, nem por leis locais.

A lei que estabelece os requisitos é somente a complementar federal, e apenas prevalecem, no momento, os requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN.

SACHA CALMON comenta (**Comentários à Constituição de 1988** cit., p. 353): *"Estas pessoas políticas não podem instituir outros requisitos além dos previstos na lei complementar da Constituição, que a todos obriga. Tampouco, depende o gozo da imunidade de requerimento ou petição. O imune, quadrando-se na previsão constitucional, observados os requisitos, tem, desde logo, direito. Não pagará imposto, desnecessária autorização, licença ou alvará do ente político cujo exercício da competência está vedado (a imunidade se abre para dois lados: à pessoa jurídica de direito público, titular da competência impositiva, proíbe o exercício da tributação; ao imune, assegura-lhe o direito de não ser tributado). Aceitável que o imune comunique ao ente tributante a sua condição e requeira o respectivo título. O ato é facultativo."*

5.1 A **gratuidade dos serviços** não é necessária, porquanto, do contrário, não haveria necessidade de vedar a instituição de impostos sobre aqueles, eis que a base de cálculo seria sempre 0 (zero).

5.1.1. HUGO DE BRITO MACHADO (**Curso de Direito Tributário**, 12ª ed., 197/198) tem o posicionamento interessante sobre o assunto: *"A imunidade das instituições de educação e de assistência social, todavia, é condicionada. Só existe para aquelas instituições sem fins lucrativos, conceito que também tem sido muito mal compreendido. A lei não pode acrescentar requisitos a serem atendidos. Basta que não tenham fins lucrativos. É razoável, todavia, entender-se que o não ter finalidade lucrativa pode traduzir-se no atendimento dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, a saber: (a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou participação no seu resultado; (b) aplicarem integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; (c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais. O meio para comprovar o cumprimento dessas exigências legais é a escrituração contábil. Daí a exigência do inciso III do art. 14 do CTN, de cunho meramente instrumental."*

5.1.2. IVES GANDRA MARTINS (**Comentários à Constituição do Brasil**, 1990, 6º vol., tomo I, p. 184, 185) cita acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em 26.12.72, no Agravo de Petição nº 25.508 (Diário Oficial, seção III, de 09.08.73, p. 348), cuja ementa é a seguinte: *"A lei citada não exige que a instituição seja desinteressada ou somente preste serviços gratuitos. Exige, simplesmente, que ela não distribua qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucros ou participações no seu resultado. Assim, os seus serviços prestados com remuneração sob qualquer forma, não a fazem perder o direito à imunidade fiscal, ainda que lhes proporcionem lucros e a tornem patrimonialmente próspera. A referida lei também não exige o requisito de não ser remunerada a diretoria da instituição e, dado o seu caráter de lei complementar à Constituição Federal, regulando, neste ponto, a imunidade nesta concedida, não pode sofrer modificações por lei estadual que o exija."*

5.1.3. SACHA CALMON (**Coms.** cit., p. 359 e s.) sustenta: *"Tampouco a **gratuidade** da prestação se nos afigura fundamental enquanto **nota** do compósito **instituição**, como reconhece o Prof. LUIZ RICARDO GOMES ARANHA. O próprio Código Tributário Nacional prevê o lucro, tanto que veda sua distribuição ou sua remessa para fora do país. O **animus lucrandi** é explicitamente admitido na lei complementar tributária **mater**. No cam-*

po das instituições de educação, especificamente, é absolutamente natural que cobrem pelos serviços que prestam. O que o Código Tributário Nacional veda é tão-somente a apropriação particular do lucro. Este há de ser reinvestido no ***munus*** *educacional: melhor remuneração para professores, melhores condições ambientais, laboratórios, bibliotecas, centros de pesquisa, cursos de aperfeiçoamento para docentes, incrementos metodológicos etc. A disposição do Código Tributário Nacional é salutar. Quanto mais se faça pela educação, melhor. Essa* ***gratuidade*** *pela qual tantos lutam é maléfica e contraproducente. Se as instituições particulares atuassem gratuitamente, a fundo perdido, logo se estiolariam em quantidade e qualidade. A idéia de permitir o lucro e de obrigar sua reinversão no* ***munus*** *educacional ou assistencial enquanto condição para o privilégio da imunidade é o verdadeiro motor do* ***instituto****, tornando-o útil e eficaz. A ampliação do campo de abrangência, da atuação das instituições, a seu turno, tem sido a grande, a inestimável contribuição da Suprema Corte à operacionalidade da imunidade das instituições. Com o decidir assim, o STF tem propiciado o surgimento de centenas de instituições a servir microcomunidades, em verdadeiro somatório de esforços visando a fim público inquestionável: a melhoria incessante dos níveis de educação, cultura e proteção assistencial do sofrido povo brasileiro. E assim, o que para LEOPOLDO BRAGA não passaria de* ***uma outorga constitucional inédita e excepcional****, sem correspondência noutras latitudes onde habitam sociedades* ***mais cultas****, passa a ser uma solução jurídica genuinamente brasileira para problemas que inexistem* ***noutras latitudes****, pelo menos com a intensidade e a dramaticidade com que se dão entre nós."*

5.2. Aspecto cognato é o da remuneração de **atividade-meio** da instituição, desenvolvida com o objetivo de obter receita a ser destinada a seu patrimônio, afetado aos fins da entidade.

Reportamo-nos ao subitem 4.5 anterior.

Por isso, eventuais impostos incidentes sobre tais **operações financeiras** não podem atingir o ente da espécie.

No julgamento dos Embargos Infringentes em Apelação Cível nº 90.02.22604-7 (TRF-2ª Região, Pleno, 08.08.91), votei no sentido de que, no tocante a fundações, *"as aplicações financeiras a que procedem, são absolutamente inerentes ao atendimento de suas finalidades."*

É do voto do Ministro SYDNEY SANCHES o seguinte trecho (RTJ, 131: 1306/7):

"Descarte-se o requisito da ***gratuidade****. O CTN não o prevê.* ***Animus lucrandi*** *podem e até devem ter as instituições. O que não se admite é o* ***animus distribuendi****.*

A gratuidade, já doutrinariamente, já por inserção do art. 14 do CTN, há de ser entendida como ausência final de ânimo de lucrar. Pode, e o CTN o pressupõe, haver lucro; desde que não seja o móvel da pessoa e que haja a total reversão dos resultados aos fins sociais que devem ser benemerentes. Benemerência que não é só a Pietà e a filantropia, quer dizer atender a carentes, em condições excepcionais em relação ao mercado. Desta forma, não desnatura a instituição de educação ou assistência social ter serviços ou praticar atos que resultem em lucro ou resultados financeiros" (SACHA CALMON, in Revista de Direito Tributário, vol. 35/129).

. . . . . .

A tese aqui impugnada pode conduzir à frustração dos objetivos perseguidos pela Constituição. As Santas Casas de Misericórdia e a Academia Brasileira de Letras, p. ex., vivem de renda produzida pela locação de seus imóveis, à qual as primeiras acrescentam a

remuneração de certos serviços por determinadas pessoas. Submetê-las à tributação importará certamente em diminuir a eficiência e a extensão dos serviços por elas prestados à saúde e à cultura nacionais."

5.3. Outra exigência indevida é o atributo da **generalidade**, de tratar-se de **fundação aberta**, que permite o acesso de qualquer pessoa à situação de seu **beneficiário** ou **destinatário**.

O que é necessário é que haja **impessoalidade**, ou seja, que os destinatários não sejam pessoas determinadas, mas possam sê-los todos os que preencham os pressupostos para a aquisição da condição.

Essa é uma forma de **generalidade**, como ocorre com a **lei**: é **geral** para todos os que atendam aos requisitos para serem seus destinatários.

Impessoalidade é o oposto da **particularidade**, da **individualidade**: os **destinatários** são **indeterminados**, embora **determináveis**.

5.4. SACHA CALMON desenvolve (op. cit., p. 359 e s.):

"O ideal é precisamente a proliferação de associações, fundações, pessoas civis, que se ocupem institucionalmente dos papéis assistencial, cultural e educacional, ainda que no âmbito de uma só empresa, como ocorre com a Fundação Rubem Berta, da Varig, cuja imunidade, antes contestada, foi reconhecida pelo STF, em 1971, em histórica decisão. Muitas outras empresas possuem organismos institucionalmente voltados para a educação e o ***munus*** *assistencial (lazer, colônias de férias, auxílios diversos, empréstimos de emergência, centros de treinamento, bolsas de estudo, complementação de aposentadoria, cultura, cooperativas de consumo etc.) merecem a imunidade.*

. . . . . .

O critério da ***generalidade*** *da prestação educacional ou assistencial, destarte, não encontra eco na Suprema Corte, como* ***nota*** *do* ***compósito*** *instituição. A Corte atua pragmaticamente. Vê os fins, as funções do ente assistencial ou educacional, ainda que restrito o seu raio de atuação. E, convenhamos, com grande senso de realidade e justiça.*

. . . . . .

A jurisprudência da Suprema Corte ao propósito é alentadora.

Vale a pena lembrar o acórdão que reconheceu imunidade à Fundação Rubem Berta da Varig, embora cobrasse de seus beneficiários e só a eles atendesse (RE nº 70.834, RTJ, 65: 145)."

Na uniformização de Jurisprudência de que decorreu à Súmula nº 05 do TRF-2ª Região, votei (julgamento de 02.05.91):

"Irrelevância do caráter ***fechado*** *da entidade, que tem sentido genérico, na medida em que qualquer empregado da empresa patrocinadora ou do grupo de empresas pode ser beneficiário."*